

**О.О.ФАЛЬЧЕНКО**, к.е.н., ст.викл. НТУ «ХПІ», Харків

**О.В.МЕЛЕНЬ**, к.е.н., доц. НТУ «ХПІ», Харків

**Л.С.СТРИГУЛЬ**, к.е.н., доц. НТУ «ХПІ», Харків

## **ВИЗНАЧЕННЯ ВПЛИВУ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ЯКІСТЬ АУДИТУ В УМОВАХ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ**

На сьогоднішній день в Україні відбувається перебудова економічної системи ринкових відносин, якісні зміни зачіпають усі галузі управління, зокрема, обліку, аналізу і аудиту. У зв'язку з цим істотного коригування потребують сутнісні та методичні аспекти організації якісного бухгалтерського обліку та аудиту в умовах сучасних вимог всебічної автоматизації облікових процесів. В Україні питання підвищення якості аудиторських послуг і організації єдиної системи контролю якості аудиторської роботи розглядаються, як на державному рівні, так і на рівні суспільних аудиторських об'єднань. У вітчизняній системі нормативного регулювання аудиторської діяльності вже закладено певні механізми контролю якості аудиту. В зв'язку зі стрімким розвитком інформаційних технологій та появою нових напрямків використання комп'ютерних ресурсів, особливо актуальним є впровадження багатофункціональних та вдосконалення існуючих систем обліку та аудиту, що сприяє покращенню процесу обробки інформації, дозволяє проводити ефективний моніторинг діяльності підприємства та підвищує якість функціонування системи автоматизованого бухгалтерського обліку і її результатів, і як наслідок, здійснює вплив на якість аудиторської перевірки в умовах автоматизації облікових процесів.

Проблема якості бухгалтерського обліку і аудиту за умов комп'ютеризації облікових процесів практично не досліджена в науковій та професійній літературі. Недослідженістю даного питання, вочевидь, і пояснюються існуючі проблеми якості в бухгалтерському обліку і аудиті. Питання процедур та методик контролю якості аудиторських послуг з

використанням програмних продуктів обліку та аудиту чітко не розкриваються ні в офіційно затверджених нормативно-правових документах, ні в наукових дослідженнях в сфері аудиту. У результаті логічного аналізу зарубіжного досвіду і аналогічних досліджень теорії і практики внутрішньо фірмової стандартизації аудиту в Україні встановлено, що ця проблема належить не тільки до ряду складних, але й таких, що нагально вимагають наукового вирішення.

Система бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює безпосередній вплив на рівень повноти та ефективності інформаційної системи, бо на її основі формується інформаційна модель стану об'єкту управління і найбільш точно відображається місце його знаходження в багатофазовому просторі станів системи. На основі дослідження системи нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні встановлено, що аудиторським стандартам, у тому числі й внутрішньо фірмовим, відводиться домінуюча роль у даній системі. Із цього можна зробити висновок, що однією з передумов формування системи внутрішньо фірмових стандартів повинне стати здійснення сутнісного аналізу діючих стандартів аудиторської діяльності.

На етапі переходу на рівень нових економічних відносин в Україні, тобто в умовах стрімкого розвитку підприємств недержавної форми власності, виникла необхідність створення і подальшого розвитку незалежного аудиту. Правове забезпечення незалежної аудиторської діяльності в Україні ґрунтуються на Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993р. Основним завданням цього Закону є створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Завдання аудитора полягають:

- в оцінці рівня бухгалтерського обліку, кваліфікації облікових кадрів, якості обробки інформації (особливо первинної документації), правильності і законності здійснення бухгалтерських записів;

- у наданні допомоги підприємствам шляхом рекомендацій по усуненню недоліків, особливо тих порушень, які безпосередньо вплинули на фінансові результати, позначилися на достовірності показників звітності;

- у необхідності оцінки не лише минулих фактів та існуючих в даний момент облікових даних, але і орієнтуванні керівництва організації, що перевіряється, на ті майбутні події, які здатні вплинути на господарську діяльність і кінцевий результат.

Згідно Закону, поняття «аудиторська діяльність» містить в собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) і надання інших аудиторських послуг. Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок (аудиту) і пов'язаних з ним експертиз, консультацій бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу господарської діяльності і інших видів економічного забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб. Основною метою аудиторської діяльності є встановлення достовірності бухгалтерської або фінансової звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій діючим в Україні нормативним актам.

Аудит відноситься до ділових професійних послуг. Ринок послуг значно відрізняється від товарних ринків. Основні відмінності пов'язані зі специфікою самої послуги, яка не існує до моменту її надання (це унеможливорює порівняння і оцінку послуг до їх одержання) і якій властивий високий ступінь невизначеності, ставить клієнта в досить складне становище, ускладнюючи продавцям просування послуг на ринок.

Однак незважаючи на встановлені законодавством з аудиторської діяльності основи контролю якості аудиту, слід зазначити, що на сьогоднішній день практично відсутня ефективна методологічна база контролю якості аудиторської діяльності. Зокрема, не розроблені критерії оцінки якості роботи аудиторських організацій, не визначені завдання та

об'єкти контролю якості аудиту, порядок і методика контролю якості аудиторських послуг.

Для визначення значення категорії якості в бухгалтерському обліку, необхідно врахувати, що бухгалтерського обліку поза господарською (економічною) діяльністю підприємства не існує, бухгалтерський облік це інформація про об'єктивно протікаючі господарські процеси і їх результати, а якість інформації - це її здатність створити адекватне відображення об'єкту в свідомості одержувача. Таким чином, саме адекватність є властивістю, що визначає якість інформації. Неадекватність інформації означає її відсутність або введення користувача в оману, тобто якщо немає адекватності, немає і якості. Проте, при цьому слід розуміти, що адекватність інформації різними одержувачами оцінюється достатньо суб'єктивно.

Для вирішення питання про якість бухгалтерського обліку слід взяти до уваги специфіку даного виду інформації. Специфіка бухгалтерського обліку, як особливого виду інформації, обумовлена його наступними властивостями: всі об'єкти бухгалтерського обліку мають єдиний грошовий вимірник; для запису інформації про господарські процеси використовується технічний прийом, названий подвійним записом; поєднання подвійного запису та єдиного грошового вимірника і є власне бухгалтерським обліком, як інформаційної технології, яка дозволяє математично точно описувати економічні процеси, в яких використовуються різноякісні об'єкти.

Одним з напрямків підвищення якості бухгалтерського обліку та його організації є автоматизація облікових процесів, вагомість якої полягає не просто в прискоренні виконанні облікових робіт, а є визначальним фактором організації обліку. Тому найбільшого ефекту від використання автоматизації в бухгалтерському обліку можна досягти шляхом удосконалення методології і організації самого процесу обліку, підвищення його контрольних властивостей на базі застосування відповідних програмних та апаратних засобів. Введення в практику автоматизованих інтегрованих систем обліку, аналізу та аудиту і розподілених систем обробки даних дозволяє комплексно

вирішувати завдання не лише з обліку, але й контролю, аналізу та аудиту. За допомогою таких систем можна проводити оцінку фактичного стану підприємства, а також прогнозувати і моделювати управлінські рішення.

При всій різноманітності бухгалтерських автоматизованих програм, наявних сьогодні на ринку, користувачу інформаційних систем потрібно зробити правильний вибір, орієнтуючись на завдання, що стоять перед кожним конкретним фахівцем. Ці завдання залежать від розміру підприємства, об'єму операцій, що виконуються, характеру діяльності, специфіки галузі та інших чинників. Завдання автоматизації полягає у підвищенні якості роботи бухгалтерів і бухгалтерії в цілому. Тому методологічні аспекти автоматизованого бухгалтерського обліку та аудиту в загальносистемному плані повинні відображати наступні питання:

- автоматизоване формування первинних облікових даних на папері та машинному носії;
- автоматизоване ведення аналітичного та синтетичного обліку;
- автоматизоване ведення зведеного обліку, складання періодичної та річної звітності;
- автоматизація інформаційно-довідкового забезпечення і контрольно-аналітичних функцій бухгалтерського апарату;
- автоматизована передача вихідної інформації системи автоматизованого бухгалтерського обліку, що містить результати господарської діяльності підприємств й організацій, з метою її використання в управлінні.

Таким чином, комп'ютерна система бухгалтерського обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, що дає змогу одержувати необхідну для обліку, управління й оперативного контролю інформацію. В основу автоматизації бухгалтерського обліку покладено принцип безперервної обробки облікових даних. Саме тому при застосуванні сучасних інформаційних систем та технологій якість бухгалтерського обліку та здійснення процедур аудиту

підвищується. При цьому ефективна автоматизація бухгалтерського обліку потребує певних передумов, серед яких найважливішими є:

- 1) ретельне вивчення особливостей господарської діяльності підприємства;
- 2) висока кваліфікація персоналу бухгалтерії всіх рівнів.
- 3) наявності грошових коштів для інвестицій в розробку, впровадження та експлуатацію інформаційної системи обліку;
- 4) зацікавленості керівника та головного бухгалтера підприємства в організації якісного автоматизованого обліку.

Якість обліку, в умовах його автоматизації, підвищується також за рахунок наявності можливості отримання оперативних даних та складання звітності при використанні єдиної інформаційної бази, яка усуває необхідність відокремленого ведення бухгалтерського та оперативного обліку. Отже автоматизований бухгалтерський облік є єдиною інформаційною системою, яка використовується для виконання всіх функцій та вирішення всіх завдань управління. Застосування інформаційної системи бухгалтерського обліку ефективно тоді, коли результатом впровадження є підвищення ефективності та поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, яке полягає в наступному:

- упорядкування бухгалтерського обліку;
- зростання рівня якості та повноти інформації;
- зниження кількості помилок;
- забезпечення оперативності бухгалтерського обліку;
- підвищення продуктивності праці співробітників бухгалтерії.

Таким чином, використання інформаційних систем у бухгалтерському обліку повинно призвести до підвищення ефективності кінцевого продукту управління – прийняття ефективних рішень з метою досягнення поставлених цілей. Головною метою функціонування бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві є забезпечення керівництвом підприємства фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень при виборі

альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів, тому проблема створення та впровадження інформаційних систем на підприємстві залишається актуальною і сьогодні. При цьому бухгалтерська підсистема є найважливішою, тому що виконує провідну роль в управлінні потоком інформації про стан об'єкта управління.

Однак лише застосування інформаційних систем обліку не є запорукою стрімкого зростання якісних характеристик бухгалтерського обліку. Суспільний характер економіки припускає наявність єдиного інформаційного простору, який досягається визначеністю в термінології, яка використовується всіма учасниками економічного співтовариства. Інакше кажучи, всі повинні однаково розуміти значення термінів: доходи, основні засоби, цінні папери, амортизація і ін. Звідси витікає необхідність в стандартах бухгалтерського обліку і звітності. Відсутність же стандартів (нормативної бази) означає неможливість інформаційного обміну між учасниками економічних процесів на всіх рівнях. При цьому важливо розуміти, що економічні процеси існують об'єктивно, а їх сприйняття завжди суб'єктивно, тобто для певного суб'єкта об'єктивно існуючий процес може не існувати.

Бухгалтерська інформація містить три основні характеристики (властивості): тимчасову, якісну і кількісну. Тимчасова характеристика відображає період здійснення тих або інших операцій. Якісна характеристика за своєю суттю це нормативна база, що служить мірою розрізнення господарських процесів і об'єктів. Кількісна характеристика – універсальний грошовий вимірник всіх процесів і об'єктів. Кількісна характеристика є найважливішою з перерахованих, оскільки саме вона дозволяє сформулювати об'єктивну думку. Якість бухгалтерської інформації визначається тим, наскільки можуть бути задоволені інформаційні потреби зацікавлених користувачів з огляду на можливість прийняття обґрунтованих економічних рішень. Інформаційні потреби зацікавлених користувачів полягають в необхідності одержання інформації про діяльність організації та її майновий

стан. Вони визначають вимоги до якості наданої підприємством облікової й звітної бухгалтерської інформації, які варто враховувати під час її формування. Для задоволення таких потреб у системі бухгалтерського обліку формується:

1) стосовно до внутрішніх користувачів – облікова і звітна інформація, корисна керівництву організації для прийняття управлінських рішень, планування, аналізу, контролю виробничої й фінансової діяльності;

2) стосовно до зовнішніх користувачів – звітна інформація про фінансовий стан організації, фінансові результати її діяльності та зміни у фінансовому стані, корисна широкому колу зацікавлених користувачів при прийнятті рішень.

В обох випадках обумовлюється, що інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, повинна бути корисною, щоб задовольнити потреби користувачів фінансової звітності. Тобто, основними напрямками розвитку бухгалтерського обліку в Україні повинні стати: якісне застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та достовірне, вірогідне і повне розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій в умовах автоматизації облікових процесів. При цьому, основним критерієм якості бухгалтерської інформації виступає її корисність з позиції прийняття управлінських рішень зацікавленими користувачами. Отже, кожного користувача бухгалтерської інформації цікавить корисність інформації з огляду можливості досягнення певних цілей з її допомогою і з найменшими зусиллями. Тому для користувача бухгалтерська інформація тим якісніше, тобто тим корисніше, чим більшою мірою вона наближає вирішення завдання. Таким чином, практична цінність як облікової, так і звітної бухгалтерської інформації реалізується через критерій корисності, а саме придатності інформації для прийняття ефективних рішень на базі даних бухгалтерського обліку. Вірогідність і повнота як основні критерії якості бухгалтерської звітності формалізовані. При цьому однією із цілей діяльності



професійного бухгалтера є забезпечення потреби суспільства в повноцінній і достовірній інформації.

Крім основних вимог до якості підготовленої інформації виділяються також вимоги до самого процесу підготовки бухгалтерської інформації. До них відносяться:

1) правила ведення бухгалтерського обліку: обов'язковість подвійного запису, ведення бухгалтерського обліку у національній валюті України, роздільне ведення бухгалтерського обліку поточних витрат на виробництво продукції і капітальних витрат, безперервність ведення бухгалтерського обліку, обов'язковість документального оформлення господарських операцій, обов'язковість систематизації й нагромадження інформації в облікових регістрах, оцінка майна й зобов'язань у грошовому вимірі, обов'язковість інвентаризації майна і зобов'язань;

2) допущення відносно порядку ведення бухгалтерського обліку: майнової відособленості, безперервності діяльності, послідовності облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності;

3) принципи бухгалтерського обліку: повнота відображення бухгалтерської інформації, своєчасність відбиття фактів господарської діяльності, обачність у визнанні фактів господарської діяльності, пріоритет змісту перед формою, несуперечність даних аналітичного й синтетичного обліку, раціональність ведення бухгалтерського обліку.

Перераховані бухгалтерські вимоги, запропоновані нормативними актами з бухгалтерського обліку до формування інформації в системі бухгалтерського обліку, є критеріями для оцінки правильності формування бухгалтерської інформації. Додержання цих принципів дозволяє досягти певних якісних характеристик бухгалтерської звітності.

Якість бухгалтерського обліку також можна визначити як ступінь корисності бухгалтерської (фінансової) інформації, необхідної зацікавленим користувачам для прийняття обґрунтованих економічних рішень. При цьому вірогідність і повноту даних відповідно до нормативних правових документів

з бухгалтерського обліку варто розглядати як пріоритетні характеристики, що гарантують якість подання даних у бухгалтерській звітності.

Все вищевикладене дозволяє дати визначення бухгалтерського обліку, як специфічного виду інформації, а також сформулювати сутність характеристики поняття якості бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік - це інформація про господарські процеси, яка має єдиний грошовий вимірник;

- якість бухгалтерського обліку - це його здатність створити адекватне відображення, в свідомості користувача бухгалтерської інформації, сутності і результатів економічних процесів, які відбуваються. Одним із критеріїв якості інформації є її істотність. Внаслідок того, що різні одержувачі (суб'єкти) по різному оцінюють істотність інформації, оцінка якості інформації взагалі завжди суб'єктивна, тобто залежить від свідомості того, хто цю якість оцінює. Тобто, поняття якості бухгалтерського обліку завжди суб'єктивне.

Дослідження методичного підходу, відповідно до якого процес оцінки системи бухгалтерського обліку представлено в Міжнародних стандартах аудиту (МСА), дозволяє констатувати, що в стандартах не встановлено логічної послідовності виконання етапів оцінки системи бухгалтерського обліку. Рекомендації, які стосуються цього процесу, містяться в різних стандартах. Без достатнього практичного досвіду представити даний процес комплексно практично неможливо. У Міжнародних стандартах відсутні рекомендації щодо оцінки якості системи бухгалтерського обліку, як самостійно функціонуючої системи. Результати структурно-змістового аналізу МСА стали підґрунтям для розробки політики аудиторських фірм стосовно оцінки якості системи бухгалтерського обліку.

Основними елементами для визначення складу модулів внутрішньо фірмових стандартів і способів реалізації кожного з них є аудиторські процедури. Аудиторські процедури - це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і

фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, зайнятих підприємництвом. До аудиторських процедур можна віднести - інформацію про юридичні зобов'язання клієнта, аналітичні процедури, безпосередньо тестування. Аудитор збирає і аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності даних фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами, вивчає форму і метод бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, які ним висуваються. Далі аналізу підлягають записи в Головній книзі і, також, сумнівні записи, дані яких співставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами. Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методу обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитор оцінює вплив змін, які відбулися в законодавстві на організацію і методику ведення обліку, на аналіз звітів, визначає рівень роботи внутрішніх аудиторів. Таким чином оцінка якості системи бухгалтерського обліку є метою підвищення результативності аудиту.

Мета аналізу якості аудиту полягає у визначенні місця стандартів у системі нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності, їх значення, структури і класифікації, а також встановленні основних вимог до здійснення і оформлення аудиту, задекларованих у міжнародних стандартах. Результати такого аналізу дозволяють визначати підходи до формування політики внутрішньо фірмових стандартів аудиту в цілому і, зокрема, внутрішньо фірмового стандарту оцінки якості системи бухгалтерського обліку.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає систему контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління з метою недопущення аудиторами порушень чинного законодавства і аудиторської етики. Контроль за якістю аудиту повинен здійснювати безпосередньо як сам суб'єкт аудиторської

діяльності в Україні, так і зовнішні суб'єкти контролю (Комітет з контролю за аудиторською діяльністю Аудиторської палати України).

Контроль якості роботи аудитора здійснюється в декількох аспектах:

- зовнішній контроль;
- контроль аудиторської фірми за роботою аудитора;
- контроль керівника аудиторської групи за роботою групи.

Під час контрольної перевірки якості проведеного аудиту необхідно впевнитися у виконанні всіх поставлених завдань. Можна передбачити також, особливо у разі проведення великої комплексної аудиторської перевірки, залучення до такої перевірки працівників аудиторської фірми, які не брали участі в аудиті і які проведуть певні додаткові процедури до надання клієнту аудиторського звіту.

Фінансово-господарський контроль і аудит у всіх ланках народного господарства, в першу чергу в його основній ланці - підприємстві, здійснюється проведенням ревізій (тематичних, вибіркових, суцільних) аудиту та інших контрольних перевірок за допомогою певних прийомів. Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, які здійснюються за допомогою певних процедур, представляють контрольно-аудиторський процес. Будь-який динамічний процес, пов'язаний з використанням засобів і предметів праці, а також самої праці, складається з організаційної, технологічної і завершальної стадій. Відносно контрольно-аудиторського процесу такими стадіями є: організація, дослідження, узагальнення і реалізації результатів контролю. Всередині підприємства організують і безпосередньо здійснюють цей процес контрольно-аудиторські підрозділи мають місце в структурі органів управління і на які покладено контрольні функції на підприємствах. Зовнішній незалежний фінансово-господарський контроль проводиться аудиторськими фірмами.

Систематизація недоліків в діяльності підконтрольного підприємства представляє собою узагальнення результатів контролю. При цьому недоліки групують, оформлюють результати проміжного контролю, складають

аналітичні таблиці та слідчо-юридичне обґрунтування, узагальнюють і відображають результати аудиту у висновку.

Ринку аудиту, як і будь-якому ринку послуг, властива конкуренція. Разом з тим, у період кризи особливо гостро постали питання ціноутворення та демпінгу на ринку аудиторських послуг. Гострота проблеми значно підсилюється падінням рівня довіри до інституту аудиту, як інструмента, що забезпечує користувачам фінансової звітності впевненість щодо надійності інформації, яка міститься у такій звітності.

Функціонування ринку послуг має свою специфіку і відмінності від ринку матеріальних товарів, що є наслідком особливостей послуги, як об'єкта виробництва та споживання.

При розгляді питань ціноутворення на ринку аудиторських послуг, необхідно досліджувати взаємозв'язок між забезпеченням відповідного рівня якості процесів надання аудиторської послуги та вартісною її оцінкою.

З позицій замовника аудиторської послуги ціна виступає витратним компонентом, який завжди порівнюється з очікуваним результатом від використання результатів придбаної послуги.

Формування вартості аудиторської послуги відбувається під впливом зустрічно направлених факторів таких як: з боку замовника, який зацікавлений у зниженні вартості послуг, з боку виконавця, який зацікавлений у компенсації витрат на належне виконання послуг та отриманні прибутку.

Для замовника висококласна послуга за розумною ціною представляється більш якісною, ніж така ж послуга за вищу ціну. При цьому придбання аудиторської послуги нижче ринкової вартості означає її придбання за ціною нижче рівня довіри. Тобто, існує ймовірність одержання аудиторської послуги, якість якої буде зумовлено заниженим рівнем довіри.

Отже, в підсумку можна зробити наступний висновок: ціна на аудиторську послугу є лише індикатором, який дозволяє користувачеві

оцінювати не саму якість послуги, а лише рівень довіри до неї, об'єктивним параметром якості процесу надання послуги є її трудомісткість.

Залучення клієнтів до оцінки якості проведеного аудиту можливе шляхом анкетування та опитувань. При цьому підході приймаються до уваги переваги фірми-замовника й можливості аудиторської фірми задовольняти їх. Крім фірми-замовника існують і інші користувачі судження аудитора (інвестори, кредитори та ін.). Кожен представник певної групи користувачів професійної думки аудитора має своє розуміння якості.

Аудиторська фірма повинна розпізнавати ще не усвідомлені потреби споживачів і формувати сучасні погляди на якість аудиторської діяльності. Задоволення прихованих потреб може включати вироблення практичних рекомендацій і надання методичної допомоги фірмі-клієнтові в рішенні проблем після того, як аудиторський висновок буде підготовлено, а також підтримку замовників протягом усього строку виконання договору.

На основі представлених вище підходів і з урахуванням вимог законодавства критеріям якості, відповідно яким формується необхідний професійний рівень аудиту, варто вважати дотримання:

- норм Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- ліцензійних вимог і умов;
- норм професійної етики;
- вимог міжнародних стандартів аудиту;
- вимог внутрішніх правил (стандартів) аудиторської фірми й професійного аудиторського об'єднання, до якого входить фірма;
- умов договору на надання аудиторських послуг і зобов'язань, що впливають із суті правовідносин, встановлених цим договором.

Якість аудиту можна визначити як ступінь необхідного і достатнього рівня довіри до думки аудитора з боку користувачів відносно вірогідності інформації у фінансовій звітності клієнта. Таким чином, якісна професійна думка аудитора – це незалежна й об'єктивна думка, що надає впевненість його користувачам у прийнятті економічних рішень та їх виконанні.

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, є базою для інформування аудитора щодо вірогідності фінансової звітності організації. Проте аудитор не може сформувати якісну думку, якщо йому надано неякісну бухгалтерську звітність.

Основним критерієм якості аудиту виступає довіра з боку користувачів до професійної думки аудитора, а критерієм якості бухгалтерського обліку – корисність бухгалтерської інформації для зацікавлених користувачів. Ступінь корисності бухгалтерської інформації залежить від ефективності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта, а ступінь довіри до професійної думки аудитора – від ефективності системи контролю якості аудиту.

Аудитор, не визначаючи якість системи бухгалтерського обліку у всіх аспектах, оцінює якість бухгалтерського обліку за ступенем вірогідності фінансової (бухгалтерської) звітності за всіма істотними параметрами, зменшуючи тим самим інформаційний ризик для її користувачів.

Використання інформаційних систем і технологій в обліку та аудиті має значний вплив на якість результатів здійснення контрольних функцій та аудиторських процедур. Однак слід мати на увазі, що контрольні функції автоматизуються найважче. Сама по собі комп'ютеризація обліку не може усунути приховування крадіжок і зловживань через неправильне перенесення на електронні носії реквізитів, зазначених у документах, введення фальсифікованих документів тощо. Комп'ютер завжди однаково оцінює ситуацію і процес, тому ймовірність помилок контролю в умовах застосування комп'ютерів значно нижча. Отже, комп'ютерна програма забезпечує лише неупередженість і точність контролю.

На відміну від ручних облікових систем, у яких записи роблять на папері і аудитор розглядає можливість знищення, підробки, заміни паперових документів, в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем підприємства аудитору доводиться мати справу з питаннями безпеки та надійності комп'ютерних облікових систем. Таким чином, аудитор перевіряє

низку суто технічних питань, які не мають прямого відношення до бухгалтерського обліку, але безпосередньо впливають на оцінку аудитором ризику системи контролю. Зокрема, подібні заходи передбачає Національний норматив аудиту № 31 «Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю». Отже, в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем підприємства відбувається взаємне проникнення різних за своїм змістом та суб'єктами видів контрольної й організаційної діяльності. Виник навіть спеціальний термін — комп'ютерний аудит, під яким розуміють оцінку поточного стану комп'ютерної системи на відповідність деякому стандарту чи запропонованим вимогам. Цей термін використовують спеціалісти із загальної безпеки комп'ютерних інформаційних систем. Здебільшого комп'ютерний аудит потрібний, коли автоматизована система призначена для обробки конфіденційної чи секретної інформації. Саме до таких належать комп'ютерні системи бухгалтерського обліку. Для кожної категорії інформації на підприємстві внутрішніми стандартами визначають нижню межу рівня безпеки автоматизованої системи. Проведення комп'ютерного аудиту корисно також після побудови автоматизованої системи та підсистеми її безпеки на етапі приймання в експлуатацію для оцінки ступеня дотримання висунутих до неї вимог.

Основними параметрами, за якими має здійснюватися перевірка комп'ютерних інформаційних систем підприємства щодо захисту та безпеки даних є:

- обмеження доступу за допомогою системи паролів для читання, запису та знищення інформації, автоматичне ведення протоколів роботи;
- перевірка правильності використання Плану рахунків, вчасності і правильності ведення облікових регістрів, відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку даним бухгалтерського балансу та іншим формам звітності;



- можливість зберігати страхові копії певний час, який залежить від швидкості оновлення даних у системі;

- у підрозділі документації до програмної системи «Аварійні ситуації» мають бути приклади аварійних ситуацій і способи відновлення працездатності системи з мінімальними витратами праці та часу.

Положення про міжнародну аудиторську практику 1008 «Оцінка ризиків та система внутрішнього контролю — характеристика КІС (комп'ютерних інформаційних систем) та пов'язані з ними питання», передбачає, зокрема, те, що в комп'ютерних інформаційних системах підприємства наявна вразливість засобів зберігання даних і програм: великі обсяги даних і комп'ютерні програми, котрі використовують для обробки інформації, можуть зберігатися на портативних або вбудованих носіях інформації, на таких як магнітні диски і плівка. Саме ці носії інформації можуть украсти, загубити, навмисно або випадково знищити.

Комп'ютерні системи більш відкриті для доступу до даних, тому в них мають чітко розмежовуватися повноваження і права доступу до інформації, а також має бути введено систему захисту від несанкціонованого доступу.

Відповідно до Національного нормативу аудиту № 31 «Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю» під час оцінки ризику в системах, у яких використовується електронна обробка даних, аудиторам необхідно звертати увагу на методи управління, за яких передбачається обмеження доступу до бази даних, наприклад, захист бази даних від несанкціонованого втручання.

Аудитор зобов'язаний виявити слабкі місця контролю комп'ютерних інформаційних систем підприємства — розглянути як апаратні, так і програмні засоби контролю, а також організаційні заходи, наприклад, перевірку цілісності даних і відсутність комп'ютерних вірусів. Найактуальнішим питанням, яке постає з відмовою від паперових бухгалтерських документів при застосуванні комп'ютерних інформаційних систем підприємства, є розробка способів юридичного підтвердження

достовірності даних, що реєструються. Захищеною інформаційною системою вважається інформаційна система, яка відповідає певним вимогам і в якій реалізовано комплекс заходів захисту. Недоцільно складати універсальний перелік вимог до захищених систем через різноманітність самих систем і різноманітність імовірних загроз. Проте є кілька базових вимог, без задоволення яких систему не можна вважати захищеною. Отже, безпечною є інформаційна система, яка відповідає наступним вимогам:

- цілісність інформації – це стан роботи системи, коли інформація є вчасною, точною, повною і змістовною.;
- доступність системи — це вимога, щоб система працювала коректно і не відмовляла в доступі легальному користувачеві;
- конфіденційність системи — це вимога, щоб до приватної або конфіденційної інформації, яка міститься в системі, не мали доступу нелегальні (не уповноважені) користувачі.

На даний момент аудит знаходиться на стадії поступового переходу від підтверджуючого до системно-орієнтованого. Це актуалізує необхідність зосередження зусиль аудиторів на оцінці якості системи бухгалтерського обліку з використанням науково-обґрунтованих методик та загострює необхідність вирішення нового наукового завдання - розробки цілісної концепції оцінки якості системи автоматизованого бухгалтерського обліку в умовах реалізації окремих елементів системно-орієнтованого аудиту.

Поняття «якість системи автоматизованого бухгалтерського обліку» визначається як сукупність властивостей і характеристик основних елементів системи обліку, рівень яких формується під час накопичення обліково-економічної інформації про операції та явища, які відбуваються на підприємстві, з метою складання фінансової звітності в умовах автоматизації облікових процесів. Оцінка якості системи автоматизованого бухгалтерського обліку визначається як цілеспрямована діяльність аудиторів по формуванню інформації про кількісні і якісні показники (характеристики і властивості), що характеризують стан кожного з елементів системи

автоматизованого бухгалтерського обліку, а також їх здатність задовольняти потреби всіх фактичних і потенційних користувачів звітності. Структуризація автоматизованої системи бухгалтерського обліку за основними елементами: суб'єкти, об'єкти, процес та його результат, може дозволити точніше виокремити та систематизувати параметри та критерії якості кожного з елементів системи і сформувати параметричну модель якості автоматизованої системи бухгалтерського обліку.

Основним проявом організаційного забезпечення процесу оцінки якості автоматизованої системи бухгалтерського обліку є розробка внутрішньої політики аудиторської фірми стосовно розробки внутрішніх стандартів її діяльності. Побудова структури і визначення змісту внутрішньо фірмового стандарту оцінки якості системи бухгалтерського обліку повинні здійснюватися з урахуванням методичних підходів до розробки внутрішньо фірмових стандартів аудиту, що дозволить підвищити ступінь їх реалізації в процесі аудиторської діяльності.

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що поняття «якість аудиту» і «якість бухгалтерського обліку», з урахуванням умов автоматизації облікових процесів, взаємозалежні та взаємовпливові. Тобто, чим вище якість проведеного аудиту, тим вище якість сформованої в системі бухгалтерського обліку інформації, а, отже, вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття й здійснення економічних рішень у майбутньому. І навпаки, підтвердження аудитором недостовірної фінансової звітності замовника спричиняє зниження якісних характеристик бухгалтерського обліку і зниження довіри до професійної думки аудитора. Отже якість аудиту має оцінюватися на рівні системи контролю якості аудиту. Необхідність розробки такої системи і методики проведення контролю якості аудиту викликана тим, що користувачі професійної думки аудитора мають бути впевнені в тому, що аудит як професійна послуга задовольняє вимогам якості.

**Список літератури:** 1. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 29.05.1993р. 2. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под

ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. **3.** Максимова В.Ф. Критерії якості внутрішнього контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 7. **4.** Сухарева Л.О., Закалінська К.О. Удосконалення процедури аудиту в умовах різного тлумачення балансових теорій // Торгівля і ринок України. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2003. **5.** Сухарева Л.О., Закалінська К.О. Концептуальні основи якості бухгалтерського обліку // Торгівля і ринок України. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2004. **6.** Закалинская Е.А. Оценка качества системы бухгалтерского учета: концептуальные основы // Финансы, учет, банки. – Донецьк: ДонНУ, Каштан, 2005. **7.** Житна І. П. Сучасні технології удосконалення системи автоматизації обліку та управління виробництвом / І. П. Житна, О. А. Садовніков // Управління розвитком. – 2010. - №3. – С.126-128. **8.** Головай Н.М., Пославська Л.І. Обліково-інформаційне забезпечення в управлінні економічною безпекою підприємства.//Інноваційна економіка.2012. - №10. – С.302. **9.** Наконечна Н.В. Автоматизовані облікові системи як інструмент гарантування економічної безпеки підприємства.// Науковий вісник НЛТУ. 2010. - №20.12. – С. 328. **10.** С.І.Левицький, Р.М. Лепа,Ю.А.Коваленко та ін. Інформаційні системи на підприємствах - Донецьк,2007.-250с. **11.** В. Радська Щодо питань ціноутворення та демпінгу на ринку аудита в Україні  
[http://sophus.at.ua/publ/2012\\_12\\_11\\_12\\_kampodilsk/sekcija\\_5\\_2012\\_12\\_11\\_12](http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kampodilsk/sekcija_5_2012_12_11_12)